

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ - TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA EVROPSKÉ INTEGRACE

Srovnání daňových soustav zemí EU
Comparison of Taxes Systems in European Union Countries

Student: Andrea Miklová
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Elen Válková

Ostrava 2011

Zadání bakalářské práce

Student: **Andrea Miklová**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **6210R004 Eurospráva**
Specializace: **01 Eurospráva**
Téma: **Srovnání daňových soustav zemí EU**
Comparison of Taxes Systems in European Union Countries

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Daňová soustava ČR
3. Analýza daňových systémů vybraných zemí EU
4. Zhodnocení daňových systémů
5. Závěr

Seznam doporučené odborné literatury:

LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém v globálním světě. 1. vyd. Praha: Aspri, 2007. 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.

NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. vyd. Praha: Aspri, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

ŠTOHL, Pavel. Daně a daňová evidence 2008 – praktický poradce. 1. vyd. Znojmo: Ing. Pavel Štohl, 2008. 198 s. ISBN 978-80-9039-144-4.


Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Elen Válková**

Datum zadání: 21.11.2008

Datum odevzdání: 07.05.2009




doc. Ing. Karel Skokan, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežné prohlášení studenta

Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci včetně příloh vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a uvedla jsem všechny použité podklady a literaturu.

Ve Valašském Meziříčí 29. 7. 2011

.....

Andrea Miklová

Obsah

Obsah	4
Úvod.....	5
1 Daňová soustava České republiky	6
1.1 Požadavky na daňový systém	6
1.2 Daň a její funkce	7
1.3 Klasifikace daní	8
1.4 Ekonomický pohled na daně.....	9
1.5 Historie zdaňování	11
1.6 Charakteristika vybraných daní v ČR.....	14
1.6.1 Daň z příjmů fyzických osob	15
1.6.2 Nepřímá daň – DPH.....	19
2 Analýza daňových systémů vybraných zemí EU	22
2.1 Vznik politiky v oblasti financí a daní a její vývoj v EU	22
2.2 Úloha jednotného trhu	23
2.3 Osobní důchodová daň a daň ze zisků firem zemí EU	23
2.4 Nepřímé daně v rámci EU	26
3 Zhodnocení daňových systému.....	36
3.1 Daň z příjmů v EU	36
3.2 Daň z přidané hodnoty v EU.....	37
Závěr	40
Seznam použité literatury	42
Seznam použitých zkratk	44
Seznam obrázků.....	45
Seznam tabulek	45
Seznam grafů	45

Úvod

Daň je definována jako povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nenávratná, která se pravidelně opakuje. Důvodem existence daní je nutnost získat prostředky na financování veřejného sektoru, k financování funkce státu a veřejné správy. Jednotlivé členské země EU mohou pomocí změn parametrů daňového systému ovlivňovat přerozdělování bohatství mezi různě bohatými vrstvami obyvatelstva, mohou ovlivnit chod makroekonomiky a spotřebu různého zboží a služeb.

Daně nás obklopují v každodenním životě, ať již při pouhém nákupu denních potravin, při kulturním vyžití, tak i při výplatě mezd zaměstnancům a rozdělení zisku podnikatelům. Aniž bychom si to uvědomovali, daně potkáváme na každém kroku. I proto jsem si zvolila toto téma bakalářské práce. Myslím si, že každý občan by měl mít alespoň základní přehled v oblasti daňové politiky jeho země, neboť, jak hovoří jedna ze zásad práva: „Neznalost zákona neomlouvá – Ignorantia iuris non excusat“.

Ve své práci se budu věnovat analýze daňového zatížení v České republice se zaměřením zejména na nepřímou daň z přidané hodnoty (DPH) a přímou daň z příjmů fyzických osob. DPH je nejvýznamnější nepřímou daní, proto jí bude v práci věnována větší pozornost. Zároveň je tato daň i nejpřínosnější pro rozpočtovou politiku nejen naší republiky, ale i dalších členských zemí EU.

Ke zpracování práce mi bude sloužit dostupná odborná literatura zaměřená na danou problematiku a využiji také aktuální informace získané z internetových zdrojů. Cílem mé práce je charakterizovat daňovou soustavu ČR, porovnat ji s vybranými členskými státy EU a v závěru provést její zhodnocení. Práce zkompileje informace k jejímu tématu a poskytne čtenáři možnost přehledně se seznámit s touto problematikou.

1 Daňová soustava České republiky

Za daňový systém (soutavu) se dá považovat: „...souhrn všech daní, které v daném státě existují. Daňový systém, tedy kombinace více daní, zabezpečuje plnění jednotlivých funkcí daní, neboť každá daň v daňovém systému se bez ohledu na to, že konečné daňové břemeno vždy nese jednotlivec, občan (daňová incidence) – chová odlišně a jiným způsobem zajišťuje splnění požadavků na daňový systém kladený.“ [21]

1.1 Požadavky na daňový systém

Požadavky na dobrý daňový systém poprvé ve svém díle „Pojednání o podstatě a původu bohatství národů“ definoval Adam Smith a do dnešní doby se na nich hodně změnilo. Daňová teorie dnes uvádí následující požadavky:

- **efektivnost zdanění**, pod kterým se někdy zahrnuje i správné ovlivňování ekonomického chování daňových subjektů;
- **daňová spravedlnost** - existuje horizontální a vertikální; horizontální znamená, že zdanění jsou všichni na stejné úrovni příjmů stejně, vertikální pak že čím vyšší jsou příjmy daňového objektu, tím vyšší jsou jeho daně. Opakem vertikální daňové spravedlnosti je koncepce tzv. jednotné daně, kdy jsou všichni zdaněni stejně;
- **politická průhlednost**, tzn. musí být transparentní příjmy daňových zákonů, všechny daňové předpisy musí být všem daňovým subjektům k dispozici, veřejnost musí být seznámena s tím, jak budou vybrané daně použité, tzn. musí být veřejně a transparentně sestavené veřejné rozpočty a jejich skutečné plnění;
- **právní perfektnost**, protože bez právní perfektnosti nemůže být daňový systém účinný, neboť dává kromě jiného i možnost vyhnout se daním, a tak narušovat parametry, které byly při tvorbě daňového systému nastavené;
- **jednoduchost**, a to jednak proto, aby každý poznal svoje daňové povinnosti a aby daňové systémy byly srozumitelné pro každého. Jednoduchost daňového systému také znamená minimalizaci nákladů zdanění, a to jak na straně daňových subjektů, tak i na straně státu;
- **pružnost a stabilita**, daňový systém by měl pružně reagovat na vývoj ekonomiky a hrubého domácího produktu, na druhé straně by měl být do jisté míry stabilní, protože značná část veřejných rozpočtů je nezávislá na vývoji ekonomiky.[10]

1.2 Daň a její funkce

Daň je v odborné literatuře definovaná mnohými způsoby. Jedna z definic zní: „Daň je zákonem určená povinná platba do veřejného rozpočtu, která se vyznačuje neúčelovostí a neekvivalentností, tzn. ukládá se jako jednostranná povinnost bez nároku plátce na plnění ze strany státu. Daně jsou placené pravidelně v určitých intervalech nebo při určitých okolnostech, např. darování nebo dědění. Daně jsou dnes obvykle placeny v penězích, dříve byly běžné platby v naturáliích, či ve formě roboty nebo vojenské služby.“ [12]

Daň je platbou, která je:

- povinná – v moderních společnostech patří mezi základní občanskou povinnost platit daň. Může být stanovena pouze na základě přijaté všeobecně závazné právní normy (zákona). Daň v ní musí být stanovena srozumitelně a jednoznačně,
- nenávratná,
- zákonem určená – výše daně, způsob a termín platby a ostatní důležité údaje jsou určeny zákonem,
- do veřejného rozpočtu – daně jsou určeny k úhradě veřejných potřeb,
- neúčelová – plátcům daně není známo a nemůže ovlivnit, na co bude daň použita,
- neekvivalentní – dílem, kterým se plátce podílí na veřejných příjmech, neexistuje nárok na vyšší spotřeby veřejných statků financovaných z veřejných rozpočtů.

Mezi nejdůležitější funkce dnešních daní patří:

- **fiskální** - nejdůležitější a také historicky nejstarší funkce, jíž se rozumí získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů pro financování veřejných statků, veřejných potřeb. Daně jsou rozhodujícími příjmy veřejných rozpočtů. V České republice jejich podíl na příjmech veřejných rozpočtů trvale překračuje 90 %,
- **alokační** – uplatňuje se v případech, kdy tržní mechanismy nejsou schopny zajistit efektivnost v alokaci zdrojů (např. v případech nedokonalé konkurence). Daně mohou tento nedostatek korigovat a zabezpečit umístění prostředků tam, kde by se jich při tržní alokaci nedostávalo,
- **redistribuční** - vychází z toho, že rozdělení důchodů a bohatství, vzniklé fungováním trhu, je z hlediska veřejného mínění, z hlediska občanů daného státu, neakceptovatelné. Proto daně zmírňují rozdíly v důchodech (příjmech) jednotlivých subjektů tím, že vyšší příjmy nebo vyšší majetek je zdaněn více. Daně tak zajišťují

solidárnost členů společnosti - občanů daného státu. Změna v rozdělení důchodu před a po zdanění se měří tzv. Lorenzovou křivkou,

- **stabilizační** - (někdy označována za ekonomickou funkci) souvisí s hospodářskou politikou státu, je její součástí. Díky této funkci daní dochází ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice, využívá se k dosažení zaměstnanosti, cenové stability apod. Daňový systém je tak schopen ovlivňovat agregátní národohospodářské ukazatele (např. agregátní poptávku, cenovou hladinu atd.) a nutně tedy ovlivňuje i ekonomické chování jednotlivých subjektů. Využití stabilizační funkce daní je odvislé od konkrétní ekonomické politiky státu.[2]

1.3 Klasifikace daní

Daně lze třídit podle různých hledisek:

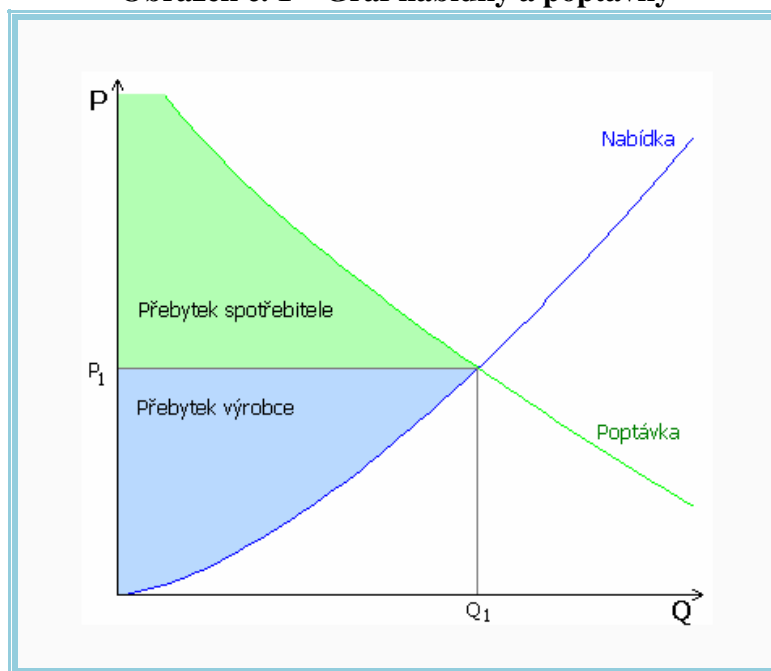
- podle subjektu – podle toho, kdo je poplatníkem daně na:
 - daně fyzických osob,
 - daně právnických osob;
- podle předmětu – podle skutečnosti, na kterou se vztahje daňová povinnost (důchodové, majetkové, ze spotřeby atd.);
- podle charakteru veličiny, ze které se daň platí:
 - daň z nemovitostí,
 - dědická,
 - darovací;
- podle dopadu daně:
 - daně přímé – jsou takové, které poplatník platí na úkor svého příjmu,
 - daně nepřímé – nedopadají na nositele přímou formou, ale jsou zahrnuty v ceně zboží (DPH, daň ze spotřeby);
- podle způsobu určení daňového základu:
 - osobní – daň z příjmů,
 - in rem „věcné“ – DPH, daň silniční, daň z nemovitosti apod.;
- podle rozpočtového určení výnosu daně:
 - státní – příjem státního rozpočtu,
 - místní – příjem do rozpočtu kraje, obce;
- podle pravidelnosti vybírání:

- pravidelné,
- jednorázové (dědická, darovací).[17]

1.4 Ekonomický pohled na daně

Podle některých ekonomických teorií daně deformují trh, čímž způsobují v ekonomice ztráty.

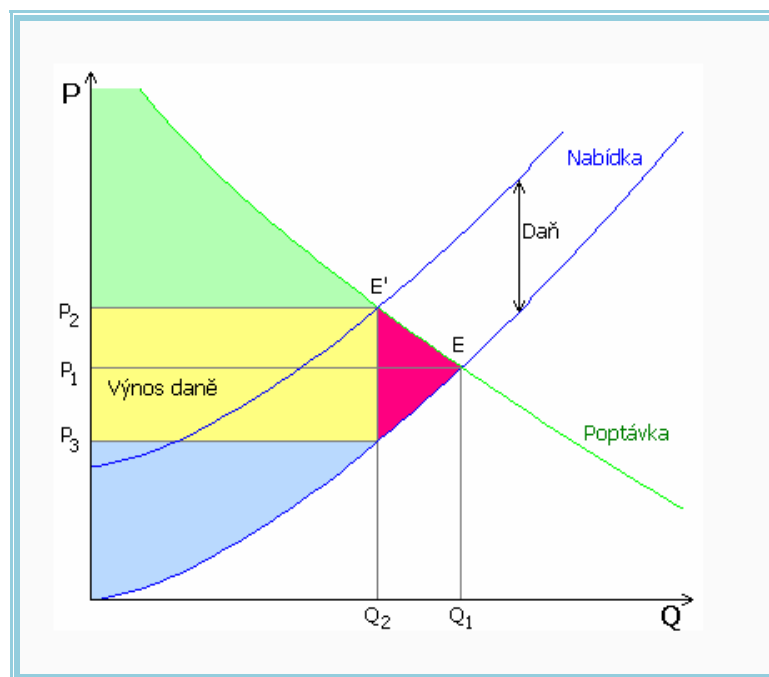
Obrázek č. 1 – Graf nabídky a poptávky



Zdroj: DAŇ – Wikipedie - [internet]. 2011 [cit. 2011-6-8]. Dostupné z WWW:
 <http://cs.wikipedia.org/wiki/Soubor:Nabídka_poptávka.png>

Na prvním obrázku je vidět rovnováhu na dokonale konkurenčním trhu bez daní. V této rovnováze se prodává množství Q_1 za cenu P_1 . Pokud se na takovém trhu zavede velice jednoduchá daň, kdy kupující při každém uskutečnění obchodu zaplatí fixní částku d , rovnováha na trhu se změní, jak je vidět na následujícím obrázku:

Obrázek č. 2 – Graf nabídky a poptávky při zavedení daně



Zdroj: DAŇ – Wikipedie - [internet]. 2011 [cit. 2011-6-8]. Dostupné z WWW: <
http://cs.wikipedia.org/wiki/Soubor:Nabídka_poptávka_daň.png>

Cena pro zákazníka vzrostla o část daně na P_2 (druhou část zaplatí ve výsledku výrobce, jehož výnos se sníží na P_3), zákazník je proto ochoten koupit jen menší množství zboží Q_2 . Státu poskytuje daň výnos $Q_2 \times d$, označený žlutě. Je vidět, že o tento výnos se sníží přebytky jak spotřebitele, tak výrobce. Poměr, v jakém se o platbu daně podělí (tzv. incidence či dopad daně), závisí (na dokonale konkurenčním trhu) na elasticitě daného zboží. Např. u zboží s nízkou elasticitou poptávky nese většinu nákladů spotřebitel. Sem patří kromě základních potravin také např. alkohol či tabák, u kterého se jakékoli zvýšení daně typicky projeví přesně stejným zvýšením ceny. Na druhé straně u zboží s úplnou elasticitou poptávky nese celou daň prodávající; to se týká typicky luxusního zboží, u kterého se zvýšení daně do ceny nepromítne. Jak je na obrázku také vidět, není daň prostým přenosem bohatství od výrobců a zákazníků ke státu; část přebytku je zdaněním ztracena. Na obrázku je tato část označena červeně.[10]

1.5 Historie zdaňování

Daleko do lidských dějin sahá vývoj daně z příjmu právnických osob, první zmínky předchůdců dnešních daní můžeme najít už ve starověku. Samozřejmě vzniku dnešních moderních propracovaných daňových systémů předcházelo značné množství změn.[4]

Spolu se vznikem organizovaných států vznikly i první typy poplatků a daní. Velmi úzce je spojený vývoj daní s fungováním a rozvojem státu, státní politikou a jejími cíly, ale i s celkovou hospodářskou a společenskou situací.[4]

První zmínky o předchůdcích dnešních daní můžeme najít již v Bibli, kde se uvádí, že desátá část úrody se má nechat stranou na přerozdělení a pro potřeby kněží. Tyto poplatky bychom dnes mohli zařadit mezi přímé majetkové daně.[4]

V období **starověku** nehrály daně při financování státní pokladny prvořadou roli. Měly spíš jednorázový, nepravidelný charakter a sloužily na uspokojování vojenských potřeb. Charakteristickým rysem tohoto období je i dobrovolnost přímých daní v starověkém Řecku, placení daně se považovalo za projev občanské uvědomělosti. V tomto období byla z přímých daní uplatňovaná daň pozemková.[4]

V období **středověku** představovaly formu přímé daně kontribuce. Kontribuce měla povahu daně z hlavy, majetku anebo z hrubého výnosu. Tyto platby však nebyly pravidelné a jejich odvádění bylo závislé na momentální situaci státu. Zvláštností bylo, že právo povolovat kontribuci náleželo šlechtě.[9]

Na začátku **novověku** již daně nabývají pravidelný charakter. Periodickými se stávají též kontribuce, které se vážou na polnohospodářskou výrobu. Platí, že jejich výška závisí na výměru a druhu pozemku, jako od peněžního výnosu z něho plynoucího.

V **19. století** se již vytvářely ucelené daňové soustavy, jejichž součástí byly zpravidla přímé i nepřímé daně. Subjekty postihují přímé daně podle jejich platebních schopností. K pozemkovým daním se přidaly i daně ze zisku a mezd, čímž zdaňování nabylo kromě daní výnosových i charakter daní příjmových, důchodových. S průmyslovou revolucí, když se prudce rozvíjel obchod a výroba, souvisí i nárůst významu přímých daní. V tomto

období se vyvinuly dva typy přímých daní, a to soustava výnosových daní (francouzská varianta) a důchodová daň (britská varianta). Peněžitý výsledek výroby postihují výnosové daně, přičemž na její určení stačil průměrný odhad tohoto výsledku, případně odhad podle počtu zaměstnanců, rozlohy půdy a případně i podle počtu oken. Výška důchodových daní je závislá od stavu, povolání, od počtu vyživovaných dětí daňového subjektu, čím se plně zohledňuje jeho platební schopnost. Této daní podobné příjmy byly zanedlouho rozděleny do dvou skupin, podle toho, jestliže se daň vybírala srážkou přímo u zdroje příjmu anebo se ukládala na základě poplatníkovy přiznání.[4]

Na **přelomu 19. a 20. století** se zvětšuje rozsah špatného hospodářství a objevují se nové oblasti, které stát financuje, například školství a zdravotnictví. Základní části příjmové stránky státního rozpočtu se stávají daně. Současně vznikají velké podniky, což znamená zmenšení počtu podnikatelských daňových subjektů, a tím pádem i zjednodušení vybírání daní. Množství daňových reforem je pro toto období příznačné. V Prusku byla zavedená důchodová daň, která postihovala příjmy fyzických osob a daň majetková, které zdaňovala majetek jednotlivců i organizací. V Rakousku fungovalo několik výnosových daní a zároveň osobní daň z příjmu, což způsobovalo dvojí zdanění. Mezi výnosové daně patřila všeobecná daň z výdělku, která se zaměřovala na výnosy výrobních a obchodních živností jednotlivců a osobních společností, dále výdělková daň z podniků veřejně účtujících, která se zaměřovala na právnické osoby. Výnosy z cenných papírů podléhaly rentové dani a služební půjčky přesahující jistou hodnotu byly zdaněny daní z vyššího služného. Domácnosti fyzických osob postihovala osobní daň z příjmů.[4]

Nárůst daňového břemena je charakteristický pro období mezi první a druhou světovou válkou. V souvislosti s těmito světovými událostmi narůstá sazba daně i u přímých daní. Vznikají problémy při zdaňování průmyslových a polnohospodářských podniků, protože vzhledem na nedokonalou evidenci tržeb, sporně odpočitatelné položky, je velmi obtížné určit skutečný zisk. Na začátku fungování první republiky měla slovenská i česká část území těžkosti s vytvořením jednotného daňového systému a s personálním obsazením úřednických míst. Faktorem, který způsobil tyto problémy, bylo to že, dané funkce před vznikem Československé republiky zastávali rakouští nebo maďarští úředníci. Nakonec se daňová soustava vytvořila podle vzoru rakouského daňového systému. Významnou roli měla důchodová daň a zavedená byla i daň výnosová.[4]

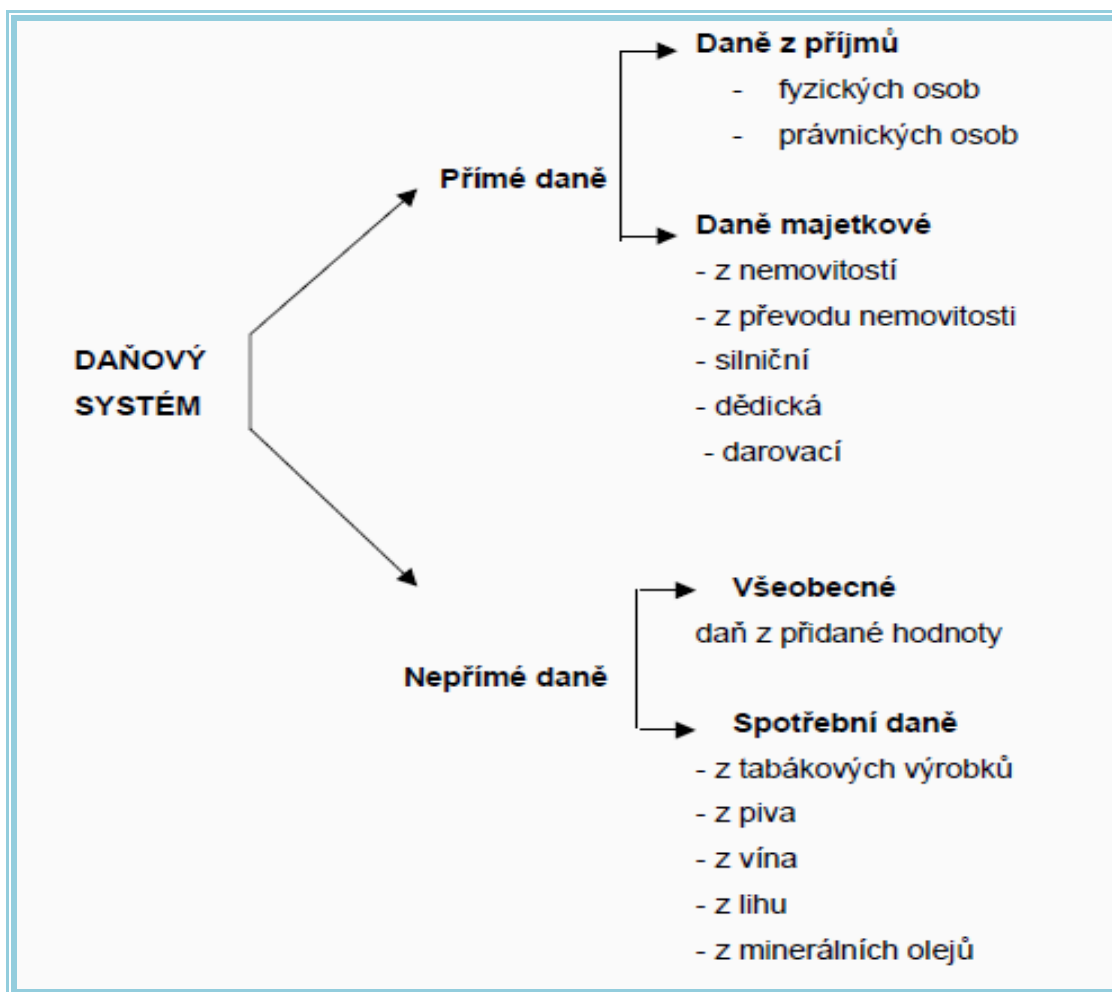
Po druhé světové válce se v krajínách s vyspělou tržní ekonomikou často využívá daňová politika na dosahování krátkodobých i dlouhodobých státních cílů. V sedmdesátých letech 20. století rychlým tempem narůstá daňové zatěžování, což vede ke zpomalování ekonomického rozvoje. Následkem byla snaha o snižování daňového břemena. Osmdesátá léta byla poznačená výraznými daňovými reformami, které v dané společnosti u důchodových daní znamenaly snížení mzdových sazeb, zmenšení počtu daňových stupnic a zrušení velkého počtu výjimek.[9]

V krajích s centrálně plánovanou ekonomikou byl úplně rozlišný daňový vývoj. Hospodářská politika těchto států nepřikládala úloze daní velký význam. Jejich daňový systém obsahoval dva hlavní typy daní, a to daně placené podnikovou sférou a daně, které platilo obyvatelstvo. Ideologií v těchto krajínách bylo velmi vysoké zdaňování podniků, mzdové sazby daně se pohybovaly až okolo 80 %. Právě výnos z těchto daní měl zabezpečit dostatečné příjmy státního rozpočtu. Skladba zdanění podniků závisela na cenové politice daného státu a sazby daně se určovaly například podle odvětví hospodaření, druhu vlastnictví daného podniku. Méně významným přínosem do státního rozpočtu byla daň z příjmu obyvatelstva.[4]

V současnosti se v jednotlivých zemích s vyspělou tržní ekonomikou upřednostňuje kombinace přímých i nepřímých daní a daňová politika je nedílnou součástí státní politiky. Význam nepřímých daní ale nabývá na své intenzitě, což také souvisí i s principem jejich výběru. Pro Evropu, ve které většina států patří do Evropské unie, je v tomto období charakteristická snaha o harmonizaci jednotlivých daňových soustav členských zemí v návaznosti na standardizaci pravidel v oblasti účtování.[7]

1.6 Charakteristika vybraných daní v ČR

Obrázek č. 3 - Schéma struktury daňového systému ČR



Zdroj: PUCHINGER, Z. *Daňová soustava ČR*. 1. vydání str. 44. ISBN 80-244-1298-5

dostupné z WWW:

<http://www.upol.cz/fileadmin/user_upload/knihovna/Skripta_FF/uvodni_kapitoly_k_da.pdf>

Daňová soustava je soustava daní státu. Její ideou je zajistit státu dostatek finančních prostředků, proto je jednou ze základních složek ve státním rozpočtu. Pomocí daňové soustavy lze nastavit i posoudit roli státu v ekonomice. Stát podle své daňové soustavy může poskytovat určité služby (např. armáda). Pokud služeb poskytuje hodně, anebo pokud jedná ne hospodárně, je stát nucen daňové zatížení zvyšovat. Pokud se daňové zatížení dostane nad určitou mez, stane se daňová soustava kontraproduktivní a demotivující.

1.6.1 Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů patří bezesporu k nejsložitějším daním, se kterými se lze setkat. Je upravená v Zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů a jeho strukturovaný obsah napomáhá lepší a snadnější orientaci v této problematice. Zákon vymezuje vedle vybraných ustanovení také další důležité informace, mezi něž patří například termíny podání daňových přiznání a termíny splatnosti záloh daně.

Poplatník

Poplatníkem této daně je fyzická osoba, která má na území České republiky trvalý pobyt nebo se zde obvykle zdržuje (tzn., pobývá zde alespoň 183 dnů v kalendářním roce). Daňová povinnost se vztahuje i na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Pokud fyzická osoba nemá bydliště na území České republiky a ani se zde obvykle nezdržuje, vztahuje se daňová povinnost pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.[17]

Předmět daně

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou:

- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6),
- příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7),
- příjmy z kapitálového majetku (§ 8),
- příjmy z pronájmu (§ 9),
- ostatní příjmy (§ 10).[18]

Osvobození od daně

§ 4 výše zmiňovaného zákona specifikuje velmi značný počet výjimek – tedy osvobození řady příjmů od daně. Jedná se např. o:

- příjmy z prodeje rodinného domu nebo bytu za stanovených podmínek,
- příjmy z prodeje movitých věcí s omezujícími podmínkami,
- náhrady přijaté v souvislosti s nápravou majetkových křivd,
- příjmy získané ve formě dávek nemocenského pojištění, důchodového pojištění, sociálního zabezpečení,

- plnění z pojištění osob,
- příjmy plynoucí z grantu Evropského společenství,
- stipendia ze státního rozpočtu, z rozpočtu kraje, z prostředků vysoké školy nebo obdobná plnění ze zahraničí.[18]

Základ daně

Příjmy se vždy poníží o výdaje, které jsou prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, případně se uplatní daňové paušály. Pouze u příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti a u příjmů z pronájmu je možné jít do záporu (jedná se o tzv. daňovou ztrátu). Tuto daňovou ztrátu mohou uplatnit i v následujících zdaňovacích obdobích (nejdéle však v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po zdaňovacím období, za které se daňová ztráta vyměřila). U každého z těchto příjmů se počítá základ daně zvlášť, jde o tzv. dílčí základy (použijí se jednotlivé přílohy k přiznání k dani z příjmů), tyto dílčí základy se následně sečtou a vypočte se daňová povinnost.[18]

Nezdanitelné části základu daně

Základ daně můžeme ponížit o některé položky, které jsou ze zákona nezdanitelné. Podrobný popis všech těchto částek je vymezen v § 15 Zákona o daních z příjmů. Jedná se např. o dary, úroky zaplacené ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření nebo hypotečního úvěru, příspěvky zaplacené poplatníkem na penzijní připojištění se státním příspěvkem, pojistné zaplacené poplatníkem v kalendářním roce na jeho soukromé životní pojištění a úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání.[17]

Odčitatelné položky

Základ daně můžeme ještě snížit o položky odčitatelné od základu daně, najdeme je v § 34 Zákona o daních z příjmů, jde například o daňovou ztrátu nebo výdaje na realizaci projektů výzkumu a vývoje.[18]

Obrázek č. 4 - Schéma tvorby základu daně z příjmů fyzických osob

Dílčí základ daně z příjmů z podnikání
+ Dílčí základ daně z příjmů z kapitálového majetku
+ Dílčí základ daně z příjmů z pronájmu
+ Dílčí základ daně z příjmů z ostatních příjmů
= Souhrn (suma) dílčích základů daně
+ Dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti
= Základ daně z příjmu fyzických osob
- odečitatelné položky
- nezdanitelné částky základu daně
DAŇOVÝ ZÁKLAD
DAŇ (daňový základ * sazba daně)
- sleva na dani
- zápočet srážkové daně
DAŇOVÁ POVINNOST

Zdroj: PUCHINGER, Z. *Daňová soustava ČR*. 1. vydání str. 44. ISBN 80-244-1298-5

dostupné z WWW:

<http://www.upol.cz/fileadmin/user_upload/knihovna/Skripta_FF/uvodni_kapitoly_k_da.pdf>

Daňová sazba

Daň ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část základu daně a o odečitatelné položky od základu daně zaokrouhleného na celá sta Kč dolů činí 15 %.

Slevy na dani

Vypočtenou daň můžeme snížit o slevy na dani a daňová zvýhodnění.

V současnosti je možné uplatnit následující roční slevy na:

Poplatníka	23 640 Kč
Důchodce	23 640 Kč
Druhého z manželů bez příjmů	24 840 Kč
Druhého z manželů bez příjmů a zároveň držitele ZTP/P	sleva se zdvojnásobuje
Poživatele invalidního důchodu pro první a druhý stupeň invalidity	2 520 Kč
Poživatele invalidního důchodu pro třetí stupeň invalidity	5 040 Kč
Držitele průkazu ZTP/P	16 140 Kč
Studujícího	4 020 Kč
Daňové zvýhodnění na dítě	11 604 Kč
Dítě ZTP/P	23 208 Kč

Daňové priznání k dani z příjmů fyzických osob a termíny jejich podání

Daňové priznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 15 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

Daňové priznání je povinen podat i ten, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, nepřesáhly 15 000 Kč, ale vykazuje daňovou ztrátu.

Daňové priznání není povinen podat poplatník, který měl za zdaňovací období příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky podle § 6 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, pouze od jednoho nebo postupně od více plátců daně včetně doplatků mezd od těchto plátců. Podmínkou je, že poplatník podepsal u všech těchto plátců daně na zdaňovací období prohlášení k dani, a vyjma příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž je vybírána daň srážkou sazbou daně, nemá jiné příjmy vyšší než 6 000 Kč. Rovněž není povinen podat daňové priznání poplatník, jemuž plynou pouze příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky ze zahraničí, které jsou vyjmuty ze zdanění.

Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období jsou poplatníci povinni podat nejpozději do 31. 3. následujícího roku po uplynulém zdaňovacím období. Poplatníkům, jimž přiznání zpracovává daňový poradce, nebo poplatníkům, kteří mají podle zvláštního zákona povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, se lhůta prodlužuje do 30. 6.[17]

1.6.2 Nepřímá daň – DPH

DPH upravuje Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Jedná se o daň nepřímou, kterou platí zejména koneční spotřebitelé, či podnikatelské subjekty nemající nárok na odpočet daně.

Předmět DPH

Předmětem daně je především:

- dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání,
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.[16]

Osoby povinné k dani a registrace

Osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Je jí i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud ale uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je rovněž skupina podniků, která se registruje k DPH.

Osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, je osvobozena od uplatňování daně, pokud její obrat nepřesáhne za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1.000.000 Kč. U osob, které mají povinnost vést účetnictví nebo účetnictví vedou dobrovolně, se obratem rozumí výnosy za uskutečněná plnění s výjimkou většiny plnění, která jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. U ostatních osob se obratem rozumí příjmy za uskutečněná plnění, opět s výjimkou většiny plnění, která jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.[16]

Základ daně

Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění. Základem daně v případě přijetí platby před uskutečněním zdanitelného plnění je částka přijaté platby snížená o daň.[15]

Sazby daně

U zdanitelného plnění se uplatňuje:

- základní sazba daně ve výši 20 %, nebo
- snížená sazba daně ve výši 10 %.

Nárok na odpočet

Plátce má nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije k uskutečňování například:

- zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
- plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
- plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku.

Daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná například:

- na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nemovitost, která mu byla nebo má být převedena, anebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta,
- na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země.[15]

Zjednodušený daňový doklad

Plátce uskutečňující zdanitelná plnění s úplatou za hotové, prostřednictvím platební karty nebo šekem je povinen na požádání vystavit zjednodušený daňový doklad, a to ihned při uskutečnění zdanitelného plnění nebo přijetí platby, pokud k přijetí dojde před uskutečněním zdanitelného plnění. Zjednodušený daňový doklad je možno vystavit jen za zdanitelná plnění v ceně obsahující daň celkem nejvýše 10 000 Kč.[16]

2 Analýza daňových systémů vybraných zemí EU

2.1 *Vznik politiky v oblasti financí a daní a její vývoj v EU*

Konkrétní datum, ke kterému by bylo možné identifikovat vznik finanční a daňové politiky na úrovni EU, neexistuje. Je tomu tak proto, že jak v někdejším Evropském společenství, tak v dnešní EU ne vždy docházelo k naplňování smluvních předpokladů pro konkrétní kroky, nebo naopak docházelo k jejich překračování. Jinak řečeno, svébytná politika, lze-li o ní hovořit, nevznikla jako výsledek konkrétního velkého plánu, ale spíše jako výsledek postupně realizovaných ad hoc kroků. Ty lze v naprosté většině spojovat s akcelerací integračního procesu ve druhé polovině 80. let 20. století, resp. s tendencemi dokončit po období tzv. eurosklerózy - skrze Jednotný evropský akt (1986) a maastrichtskou Smlouvu o EU (1992) - projekt jednotného vnitřního trhu garantujícího volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu. Právě argument společného evropského trhu byl pro přijímání konkrétních pravidel rozhodující. Později jej doplnil i argument společné evropské měny a nejnověji argument poučení z finanční krize a následné hospodářské recese.[20]

O tom, jak vysoké daně budou vybírány, rozhoduje vláda jednotlivých zemí, nikoli Evropská unie. Evropská unie zajišťuje, aby vnitrostátní daňová pravidla byla v souladu s hlavními cíli unie v oblasti vytváření pracovních míst a aby nedávala nespravedlivou výhodu podnikům z jedné země vůči jeho konkurentům z ostatních zemí. Cílem daňové politiky EU je uplatňovat zásady jednotného trhu a volného pohybu kapitálu.[20]

Státy vybírají daně, aby mohly financovat své výdaje. Každý členský stát si v oblasti výdajů určuje své vlastní priority a EU do těchto priorit nijak nezasahuje, vidí-li, že se členské státy ve své výdajové politice drží rozumných limitů. Pokud by výdaje přesáhly určitou hranici a vedly by k přílišnému zadlužení, mohl by být ohrožen hospodářský růst ostatních zemí EU. Jestliže však členské státy ve své hospodářské politice postupují uvážlivě, mají značnou volnost v rozhodování o svých výdajích, a tedy i o výši daní.[20]

2.2 Úloha jednotného trhu

Výši daní ze zisků společností a příjmů fyzických osob, úspor a kapitálových zisků určují vlády členských států. EU tato rozhodnutí pouze sleduje a posuzuje, zda jsou z hlediska pravidel EU spravedlivá. Pozornost je věnována zejména zdanění společností, jelikož existuje riziko, že by daně mohly bránit plynulému pohybu zboží, služeb a kapitálu na jednotném trhu EU. Členské státy jsou vázány kodexem chování, a proto nemohou poskytovat daňové úlevy, které by nekalým způsobem ovlivnily například rozhodování o investicích. Daň z přidané hodnoty (DPH) tvoří částečně výjimku z tohoto pravidla. Evropská unie se v této otázce do určité míry angažuje, protože DPH zásadně ovlivňuje řádné fungování jednotného trhu a spravedlivou hospodářskou soutěž v EU. Z tohoto důvodu stanovila společná pravidla pro DPH a také její minimální sazbu. To však stále ponechává členským státům značnou volnost při stanovování sazeb DPH. [11]

K rozdílům ve výši sazeb dochází z těchto důvodů: není stanovena maximální sazba DPH, lze využít jednu nebo dvě snížené sazby, členský stát si může vybrat kategorie zboží a služeb, na které chce sníženou sazbu použít (vybírat lze z obsáhlého seznamu, v němž dominují potraviny a léky). Existují časově omezené výjimky, které jsou některým členským státům EU za určitých podmínek poskytovány.[11]

Kromě toho pravidla pro DPH členské státy respektují zásadu EU, že rozhodnutí o daňových záležitostech lze přijmout pouze v případě, že s tím souhlasí všechny země jednomyslně. Tím je chráněna autonomie členských zemí.[11]

2.3 Osobní důchodová daň a daň ze zisků firem zemí EU

Pravidla a sazby pro zdanění fyzických osob spadají do výhradní kompetence jednotlivých států, ovšem za předpokladu, že nejsou dotčena přeshraniční práva jednotlivce. Evropská komise dělá vše potřebné pro to, aby problémy s převodem a zdaněním důchodů a nároků na důchod neodrazovaly občany Unie od práce v jiných členských státech.[14]

EU rovněž dohlíží na to, aby nedocházelo k přeshraničním daňovým únikům. Občané EU sice mohou umístit své úspory tam, kde se domnívají, že budou mít nejlepší výnosy,

ale nemohou této možnosti využívat k tomu, aby se vyhnuli placení daní. Pokud občan příjem z úroků z ciziny nepřizná, ochuzuje svůj stát o zákonné příjmy, a dopouští se tak protiprávního jednání.[14]

Členské státy EU a některé jiné evropské vlády se dohodly na výměně informací o úsporách nerezidentů¹. Výjimkami jsou Rakousko a Lucembursko a některé jiné evropské země, které prozatím místo toho vybírají srážkovou daň. Poté převedou velkou část peněžních prostředků do domovské země spořitele. Jelikož se jedná o hromadnou platbu, je anonymita spořitele zachována, a přitom je daň zaplacená oprávněnému příjemci.[14]

¹ Právnícká osoba, která nemá na území České republiky sídlo, bydliště ani se zde nezdržuje.

Tabulka č. 1 - Základní charakteristika přímých daní v Evropské unii k 1. 1. 2011

Členský stát Evropské unie	Měna	Kód měny	Osobní důchodová daň	Daň ze zisků firem
			Nejvyšší sazba (%)	Sazba (%)
Belgie	Euro	EUR	50	33
Bulharsko	Lev	BGN	10	10
Česká republika	Česká koruna	CZK	15	19
Dánsko	Dánská koruna	DKK	51	25
Estonsko	Euro	EUR	21	21
Finsko	Euro	EUR	30	26
Francie	Euro	EUR	40	33,3
Irsko	Euro	EUR	41	12,5
Itálie	Euro	EUR	43	27,5
Kypr	Euro	EUR	30	10
Litva	Litas	LTL	20	15
Lotyšsko	Lat	LVL	26	15
Lucembursko	Euro	EUR	38	21
Maďarsko	Forint	HUF	32	19
Malta	Euro	EUR	35	35
Německo	Euro	EUR	45	15
Nizozemí	Euro	EUR	52	25,5
Polsko	Zlotý	PLN	32	19
Portugalsko	Euro	EUR	42	25
Rakousko	Euro	EUR	50	25
Rumunsko	Leu	RON	16	16
Řecko	Euro	EUR	40	25
Slovensko	Euro	EUR	19	19
Slovinsko	Euro	EUR	41	20
Španělsko	Euro	EUR	45	30
Švédsko	Švédská koruna	SEK	25	26,3
Velká Británie	Libra	GBP	40	28

Zdroj: [7], aktualizace <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/svet/dane-EU/>

2.4 *Nepřímé daně v rámci EU*

V Evropské unii umožňuje legislativa pro DPH členskými zeměmi jednu standardní sazbu, která musí být minimálně 15procentní, a maximálně dvě snížené sazby, které však nesmí být nižší než pět procent a které lze aplikovat jen na vymezené druhy zboží a služeb. EU nicméně umožňuje škálu výjimek, jež jsou udělovány jednotlivým zemím (v takových případech může být DPH i nulová).[19]

Evropská komise se snaží omezovat výjimky v zájmu tržního mechanismu a "čisté hry". Dále pak se snaží zjednodušovat pravidla, což by mělo vést ke snížení podvodů, které často vznikají na základě složitosti systému. Složitost také významně přispívá k nákladům podnikání a představuje skutečnou bariéru pro mezinárodní styky.[14]

Tabulka č. 2 - Základní charakteristiky DPH v Evropské unii k 1. 1. 2011

Členský stát Evropské unie	Sazby daně			
	Počet sazeb	Super snížená (%)	Snížená (%)	Základní (%)
Belgie	3	-	6; 12	21
Bulharsko	2	-	7	20
Česká republika	2	-	10	20
Dánsko	1	-	-	25
Estonsko	2	-	9	20
Finsko	3	-	9; 13	23
Francie	3	2,1	5,5	19,6
Irsko	3	4,8	13,5	21
Itálie	3	4	10	20
Kypr	3	-	5; 8	15
Litva	3	-	5; 9	21
Lotyšsko	2	-	12	22
Lucembursko	4	3	6; 12	15
Maďarsko	3	-	5; 18	25
Malta	2	-	5	18
Německo	2	-	7	19
Nizozemí	2	-	6	19
Polsko	3		5; 8	23
Portugalsko	3	-	6; 13	23
Rakousko	2	-	10	20
Rumunsko	3	-	5; 9	24
Řecko	3	-	6,5; 13	23
Slovensko	2	-	10	20
Slovinsko	2	-	8,5	20
Španělsko	3	4	8	18
Švédsko	3	-	6;12	25
Velká Británie	2	-	5	20

Zdroj: [7], aktualizace <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/svet/dane-EU/>

V následujícím textu jsou rozebrány výše sazeb daní z přidané hodnoty u některých členských států EU.

Belgie

Legislativní úprava daně z přidané hodnoty v Belgii je podobná legislativě jiných členských států EU s určitými povolenými výjimkami (nulová sazba daně na dodání novin – deníků a týdeníků obsahujících všeobecné informace). Základní sazba daně je 21 %. Snížená sazba DPH činí 12 % a uplatňuje se zejména u výrobků z uhlí. Snížená sazba daně ve výši 6 % se uplatňuje u základních potravin, knih a novin, farmaceutických výrobků a novin, dále na přepravu cestujících, hotelových služeb a licenčních poplatků z autorských práv (s výjimkou počítačových programů, které podléhají základní sazbě daně).

Osoby podléhající zdanění jsou osoby vykonávající ekonomické činnosti (podnikatelé), které dodávají zboží nebo poskytují služby, pořízují zboží z jiných členských států EU nebo dovážení zboží ze třetích zemí. Podnikatelé, jejichž roční obrat nepřesahuje 5 580 EUR¹, jsou osvobozeni od registrace za plátce DPH, ale mohou se registrovat k DPH dobrovolně.[7]

Bulharsko

Standardní sazba daně z přidané hodnoty činí 20 %, snížená 7 % je uplatňována u hotelového ubytování, jestliže je poskytnuto v rámci organizovaného cestování. Vývoz je osvobozen od daně s nárokem na odpočet, stejně jako dodání zboží a poskytnutí služeb v souvislosti s mezinárodní přepravou zboží nebo osob a některé další služby.

Osobami povinnými k dani jsou právnické nebo fyzické osoby, které uskutečňují zdanitelná plnění. Zákonný registrační limit činí 50 000 BGN² během předcházejících 12 měsíců. [7]

Dánsko

¹ 1 EUR = 21,215 CZK / Kurzy.cz. [online]. 2011 [cit. 2011-06-15]. Dostupné z WWW: <http://www.kurzy.cz/kurzy-men/nejlepsi-kurzy>

² 1 BGN = 12,382 CZK / Kurzy.cz. [online]. 2011 [cit. 2011-06-15]. Dostupné z WWW: <http://www.kurzy.cz/kurzy-men/nejlepsi-kurzy>

Legislativní úprava daně z přidané hodnoty v Dánsku je podobná legislativě jiných členských států EU. Jednotná sazba daně je 25 %.

Osobami podléhajícími dani jsou jednotlivci a společnosti, pokud vykonávají ekonomickou činnost a dosáhli zákonného registračního limitu 50 000 DKK¹. Mezi zdanitelné transakce patří dodání zboží a služeb za úplaty s místem plnění v Dánsku, pořízení zboží z jiných členských států (v případě, že je prodávající registrovaný k dani v jiném členském státě a kupující je osoba podléhající dani) a dovoz zboží ze třetích zemí. [7]

Finsko

Směrnice Rady umožňuje Finsku uplatňovat nulovou sazbu daně (tj. osvobození s nárokem na odpočet) při prodeji novin a časopisu s obecnými informacemi, pokud jsou prodávány v rámci předplatného, a při tiskářských službách pro členské publikace neziskových organizací. Provincie ostrova Åland se považuje pro účely daně za území se samostatnou jurisdikcí, přestože se základní úpravy finské daně z přidané hodnoty aplikují také zde.

Základní sazba daně je 23 %. Snížená sazba daně činí 13 % a uplatňuje se u základních potravin a potravy pro zvířata. Jídlo v restauracích podléhá základní sazbě. Další snížená sazba ve výši 9 % se aplikuje u léků, knih, kulturních představení a vystoupení, přepravy cestujících a hotelových služeb.

Za osoby podléhající dani se považují podnikatelé, kteří prodávají zboží nebo poskytují služby a přesahují roční obrát ve výši 8 500 EUR.[7]

Francie

Ve Francii je legislativně umožněna aplikace super snížené sazby. Základní sazba daně činí 19,6 %, snížená sazba ve výši 5,5 % se uplatňuje u základních potravin a u některých periodik, super snížená sazba ve výši 2,1 % se aplikuje na léčiva, noviny a časopisy, divadelní představení a koncesionářské poplatky.

¹ 1 DKK = 3,246 CZK / Kurzy.cz. [online]. 2011 [cit. 2011-06-15]. Dostupné z WWW: <http://www.kurzy.cz/kurzy-men/nejlepsi-kurzy>

Za osoby podléhající dani se považují podnikatelé, kteří dodávají zboží, poskytují služby nebo dovážení zboží. Drobní podnikatelé, jejichž obrat nepřekročil 76 300 EUR (pro dodání zboží) nebo 27 000 EUR (pro poskytnutí služeb), jsou osvobozeni od daně. [7]

Irsko

Stejně jako u Francie umožňuje směrnice Rady Irsku využití tzv. super snížené sazby a nulové sazby daně (osvobození s nárokem na odpočet). Tyto nulové sazby se uplatňují u dodání knih, novin a časopisů, dodání potravin a nápojů, semen, rostlin, hnojiv, dodání prostředků dámské hygieny, ústně podávaných léků, lékařského vybavení a dětského ošacení (zahrnujícího i dětskou obuv). Irsku je garantována výjimka na uplatňování snížené sazby na restaurační služby a na stavební práce na nových budovách.

Standardní sazba daně činí 21 %. Snížená sazba daně ve výši 13,5 % se uplatňuje mimo výše uvedeného i na převod nemovitého majetku a služeb spojených s nemovitým majetkem, hotelové ubytování a krátkodobý pronájem automobilu. Super snížená sazba ve výši 4,8 % se aplikuje na dodávky hospodářských zvířat.

Osobou podléhající dani je každá osoba, která uskutečňuje ekonomickou činnost v Irsku, stejně jako osoba, která dováží zboží. Registrační limit činí 37 500 EUR pro dodání služeb a 75 000 EUR pro dodání zboží. Předmětem daně je dodání zboží a poskytnutí služeb v Irsku a dovoz zboží.[7]

Itálie

Itálii u daně z přidané hodnoty umožňuje směrnice Rady používání nulové sazby daně (na dodání jiného než stavebního pozemku a dodání železného i neželezného šrotu) a super snížené sazby daně (na potraviny, knihy, léčiva, lékařské vybavení, sociální služby a dodání hnojiv). Itálii je garantovaná výjimka aplikování snížené sazby daně na restaurační služby a na stavební práce. Standardní sazba daně činí 20 %, snížená 10 % a super snížená 4 %.

Osobou podléhající dani je každá osoba, která uskutečňuje podnikatelskou činnost nebo uměleckou činnost. Dovozci podléhají dani bez ohledu na vykonávanou činnost. Předmětem daně je dodání zboží a poskytnutí služeb v Itálii a dovoz zboží .[7]

Litva

Standardní sazba daně činí 21 %, snížená sazba ve výši 5 % se uplatňuje na přepravu osob a zavazadel, hotelové ubytování, knihy, noviny, časopisy, léky, zdravotnické výrobky a zdravotnická zařízení. Snížená sazba daně ve výši 9 % se uplatňuje u služeb souvisejících s výstavbou, renovacemi, izolacemi obytných domů, pokud jsou financovány ze státních nebo municipálních¹ rozpočtů.

Osobami podléhajícími dani jsou subjekty, které vykonávají ekonomické činnosti. Osoby podléhající dani se nemusí registrovat k dani z přidané hodnoty, pokud celková hodnota dodaného zboží nebo poskytnutých služeb během 12 měsíců nepřesáhne 100 000 LTL². Předmětem daně je dodání zboží, spotřeba zboží pro soukromé účely, výroba dlouhodobého hmotného majetku pro vlastní účely, poskytnutí služeb, bezúplatné poskytnutí služeb pro soukromé účely a dovoz zboží.[7]

Lotyšsko

V Lotyšsku je standardní sazba daně ve výši 22 %. Ubytování v hotelích, veterinární služby, dodávky vody a veřejný sběr odpadů podléhá snížené sazbě daně ve výši 12 %. Osobou podléhající dani jsou subjekty s obratem za posledních 12 měsíců vyšším než 10 000 LVL³.

Osoby podléhající dani, které pořizují zboží z jiných členských států EU, jsou povinny se registrovat, pokud celková hodnota takového zboží bez DPH v daném kalendářním roce přesáhne nebo je rovna 7 000 LVL. Práh povinné registrace zahraničních osob v Lotyšsku v případě zaslání zboží činí 24 000 LVL. Předmětem daně je dodání zboží a poskytnutí služeb v Lotyšsku a dovoz zboží.[7]

¹ Municipální – obecní, městský, týkající se obce, komunální

² 1 LTL = 7,006 CZK dostupná na: Kurzy.cz. [online]. 2011 [cit. 2011-06-15]. Dostupné z WWW: <http://www.kurzy.cz/kurzy-men/nejlepsi-kurzy/LTL-litevsky-litas/>

³ 1LVL = 34,099 CZK dostupná na: Kurzy.cz. [online]. 2011 [cit. 2011-06-15]. Dostupné z WWW: <http://www.kurzy.cz/kurzy-men/nejlepsi-kurzy/LVL-lotyssky-lat/>

Lucembursko

Lucembursko také disponuje výjimkou aplikace super snížené sazby ve výši 3 % na potraviny, nápoje (minerální vody a limonády), dětské oblečení a dětskou obuv, léčiva, knihy, noviny, časopisy, hotelové služby, restaurační služby, vstupné na kulturní a jiná představení, použití sportovních zařízení, úpravu odpadů a odpadních vod, sběr domovního odpadu, dopravu osob, dodání a stavební práce na nových budovách, renovace a opravy obytných domů, lékařské vybavení, distribuci vody a surovou vlnu. Standardní sazba daně činí 15 %, snížená sazba daně ve výši 12 % se uplatňuje u vína, pohonných hmot a tabáku, stejně jako na služby poskytované odborníky, propagačními agenturami. Další snížená sazba ve výši 6 % se uplatňuje u plynu, elektřiny, dovozu uměleckých předmětů a jejich dodávání za určitých podmínek.[7]

Osobami podléhajícími dani jsou všichni podnikatelé, včetně osob vykonávajících svobodná povolání a dovozci, jejichž obrat překročil výši 10 000 EUR. Zahraniční společnosti dodávající zboží nebo poskytující služby v Lucembursku se považují pro účely daně z přidané hodnoty za podnikatele. Předmětem daně je dodání zboží a poskytnutí služeb v Lucembursku, pořízení zboží z jiného členského státu v Lucembursku, pořízení nových dopravních prostředků z jiného členského státu v Lucembursku, dovoz zboží ze třetích zemí.[7]

Malta

Základní sazba daně činí 18 %. Snížená sazba daně ve výši 5 % se uplatňuje na poskytování ubytování, elektřinu, cukrovinky, lékařské příslušenství, věci používané výhradně postiženými občany, tiskoviny, umělecké a sběratelské předměty a starožitnosti. Nulová sazba daně (osvobození s nárokem na odpočet) se uplatní na vývoz mimo území EU, dodání zboží do jiných členských států, mezinárodní přepravu zboží a osob, dodání, opravy nebo zásobování lodí a letadel, potraviny určené pro lidskou výživu, hromadnou přepravu cestujících a léčiva.

Každá osoba, která poskytuje v rámci podnikání nebo profese zdanitelná plnění nebo plnění osvobozena s nárokem na odpočet daně, je povinna se na Maltě registrovat pro účely daně. Podnikatelé jsou povinni se registrovat, pokud jejich obrat přesáhne 34 941 EUR účinnosti spočívajících zejména v dodání zboží, 23 294 EUR účinnosti

spočívajících zejména v poskytování služeb s nízkou přidanou hodnotou a 13 976 EUR účinnosti spočívajících hlavně v jiných aktivitách. Dani z přidané hodnoty podléhá dodání zboží a poskytnutí služeb, pořízení zboží z jiného členského státu, pořízení nových dopravních prostředků a dovoz zboží. [7]

Německo

U základních potravin a nápojů (výjimku tvoří jídlo a pití určené ke konzumaci na místě), léků, novin, knih, vstupného do divadel, muzeí a na koncerty se uplatňuje snížená sazba DPH ve výši 7 %. Základní sazba daně je 19 %.

Za osoby podléhající dani se považují všichni podnikatelé včetně osob vykonávajících svobodná povolání a dovozci. Podnikatelé, jejichž obrat v předchozím roce nepřesáhl částku 17 500 EUR, jsou osvobozeni od povinné registrace za plátce daně, mohou se však zaregistrovat dobrovolně. Dani podléhá dodání zboží a poskytnutí služeb v Německu, pořízení zboží z jiného členského státu podnikatelem v rámci jeho podnikání, dovoz zboží do Německa nebo do rakouských oblastí Jungholz a Mittelberg a pořízení nových dopravních prostředků z jiného členského státu.[7]

Nizozemí

Legislativní úprava daně z přidané hodnoty v Nizozemí je podobná legislativě jiných členských států EU. Standardní sazba daně je 19 %. Snížená sazba ve výši 6 % se uplatňuje u základních potravin a služeb (včetně restauračních). Vývoz a určité služby poskytované v souvislosti s vývozem podléhají nulové sazbě (osvobození s nárokem na odpočet). Poskytnutí elektronických služeb zákazníkům mimo EU podléhá rovněž nulové sazbě daně.

Osobami podléhajícími dani jsou všichni podnikatelé včetně osob vykonávajících svobodná povolání a dovozci. Pokud zahraniční společnost dodává zboží nebo poskytuje služby v Nizozemí, považuje se za podnikatele pro účely daně z přidané hodnoty. Neexistuje žádná hranice obratu pro povinnost registrace.

Mezi zdanitelné transakce patří dodání zboží a poskytnutí služeb v Nizozemí podnikatelem v rámci podnikání, pořízení zboží z jiného členského státu podnikatelem v rámci podnikání

nebo právnickou osobou, která není podnikatelem, pořízení nových dopravních prostředků z jiného členského státu jakoukoliv osobou, poskytnutí elektronických služeb rezidentní společnosti nerezidentní společností, poskytnutí elektronických služeb subjektu, který není podnikatelem ze země mimo EU a dovoz zboží.[7]

Polsko

Legislativní úprava daně z přidané hodnoty v Polsku je v souladu se směrnicí Rady. Standardní sazba daně činí 23 %. Snížená sazba daně ve výši 8 % se uplatňuje na potraviny, určité knihy, noviny a časopisy, vybrané zboží vztahující se ke zdravotní péči a služby související se zemědělstvím a lesnictvím. Super snížená sazba ve výši 5 % je aplikována na zemědělské produkty a určité nezpracované potravinové produkty.

Osobami podléhajícími dani jsou jakékoliv právnické nebo fyzické osoby nebo osoby bez právní subjektivity, které nezávisle vykonávají ekonomické činnosti bez ohledu na účel nebo výsledek těchto činností. Zákonný registrační limit pro registraci činí 10 000 EUR. Daní z přidané hodnoty podléhá dodání zboží a poskytnutí služeb za úplatu v Polsku, vývoz a dovoz zboží, pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu v Polsku a dodání zboží do jiného členského státu.[7]

Švédsko

Základní sazba daně je 25 %. Snížená sazba daně ve výši 12 % se uplatňuje na potraviny, služby spojené s turismem, např. na hotelové služby, služby kempů či služby vleků. Další snížená sazba daně ve výši 6 % se uplatňuje na domácí noviny a časopisy, domácí přepravu osob a u vstupného do kin, cirkusů a na koncerty. Nulová sazby daně se uplatňuje u léků na předpis, zlata pro investiční účely, množství finančních a pojišťovacích služeb.

Za osoby podléhající dani se považují osoby, které uskutečňují nebo hodlají uskutečňovat zdanitelná plnění. Od daně jsou osvobozeny některé kategorie podnikatelských aktivit do roční výše obrátu 30 000 SEK¹. Švédské dani z přidané hodnoty podléhá dodání zboží nebo poskytnutí služeb ve Švédsku podnikatelem, pořízení zboží z jiného členského státu a dovoz zboží do Švédska.[7]

¹ 1 SEK = 2,647 CZK / Kurzy.cz. [online]. 2011 [cit. 2011-06-15]. Dostupné z WWW: <http://www.kurzy.cz/kurzy-men/nejlepsi-kurzy/SEK-svedska-koruna/>

Odlišnost cen benzínu, nápojů a cigaret

Změny a rozdíly ve výši spotřební daně na benzín, nápoje nebo cigarety mohou snadno vést k narušení hospodářské soutěže v EU. Z tohoto důvodu podléhá i tato daň určitým společným pravidlům. Tato pravidla však stále umožňují zohlednit kulturní odlišnosti. To je jedním z důvodů velkých cenových rozdílů u piva a vína mezi jednotlivými členskými státy. Dalším důvodem jsou ekonomické rozdíly. Stát se zdravými veřejnými financemi nemůže být nucen vybírat daně jen kvůli zdanění samému. Například Lucembursko přitahuje díky své nízké spotřební dani a výhodným cenám řadu motoristů a spotřebitelů, kteří jsou zpravidla ze sousedních zemí nebo touto oblastí projíždějí.[20]

Společná pravidla pro zdaňování energií

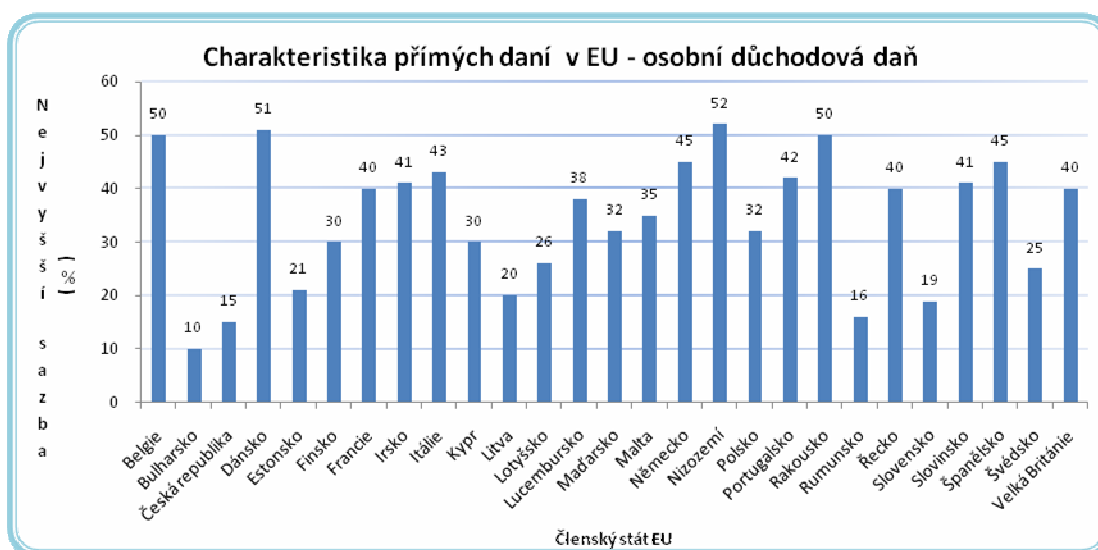
Je logické, že EU využívá společná pravidla i pro zdanění energetických produktů. Díky nim může uplatňovat jednotný přístup a využívat daní jako motivace k vyšší energetické účinnosti. Ale i tato pravidla jsou dostatečně pružná na to, aby zohlednila konkrétní situaci určité země.[20]

3 Zhodnocení daňových systému

3.1 Daň z příjmů v EU

V oblasti zdanění osobní důchodovou daní je členským zemím ponechána větší suverenita. Proto také právě zde můžeme spatřovat více rozdílů. Liší se nejen ve struktuře optimalizace daňového základu v nezdanitelných částech základu daně, jednotlivých odpočitatelných položkách a přímou slevou na dani, ale i počtem daňových pásem a samotnou daňovou sazbou. České Republice se výši sazby podobají země: Slovensko, Rumunsko a Bulharsko. Naopak značně vysokou sazbou jsou zdaňovány příjmy v zemích: Nizozemí, Dánsko, Belgie, Německo a Španělsko. Jedinečným je v dané oblasti Lucembursko, díky počtu svých daňových pásem. V následujících grafech jsou zobrazeny sazby jednotlivých členských zemí EU.

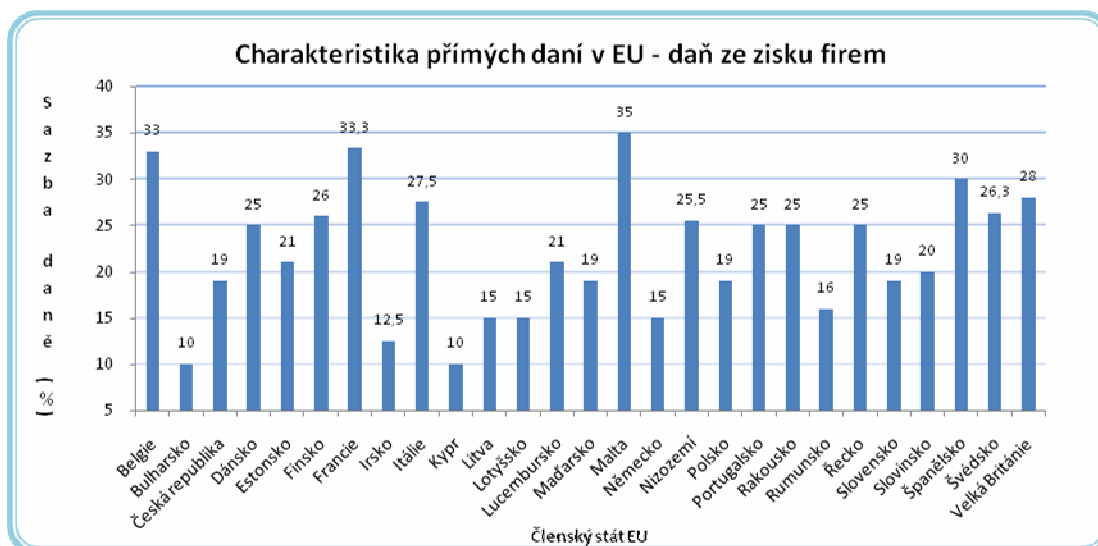
Graf č. 1 – Sazby daně členských států EU – osobní důchodová daň



Zdroj: vlastní, údaje z tabulky č. 1, str. 25

K nejvyššímu zdanění příjmů (důchodů) dochází v Dánsku. ČR má po Bulharsku druhé nejnižší zdanění v rámci celé EU.

Graf č. 2 – Sazby daně členských států EU – daň ze zisku firem



Zdroj: vlastní, údaje z tabulky č. 1, str. 25

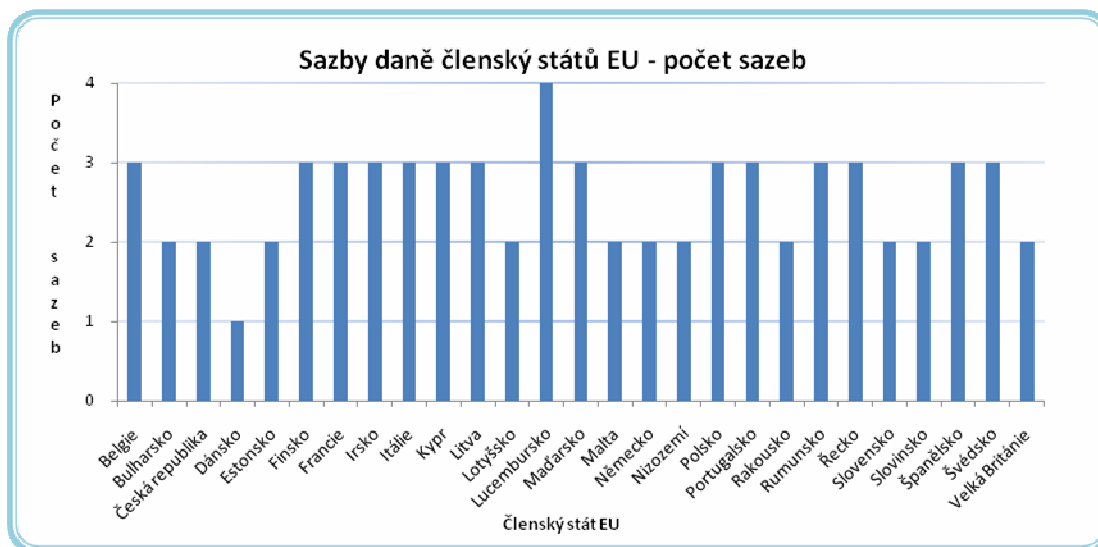
Nejvyšší sazba ze zisku firem je uplatňována na Maltě, ČR spolu s Bulharskem má v EU sazbu nejnižší.

3.2 *Daň z přidané hodnoty v EU*

V otázce DPH se EU do určité míry angažuje, protože DPH zásadně ovlivňuje řádné fungování jednotného trhu a spravedlivou hospodářskou soutěž v EU. Z tohoto důvodu stanovila společná pravidla pro DPH a také její minimální sazbu. To však stále ponechává členským státům značnou volnost při stanovování sazeb DPH. K rozdílům ve výši sazeb dochází z těchto důvodů: není stanovena maximální sazba DPH, lze využít jednu nebo dvě snížené sazby, členský stát si může vybrat kategorie zboží a služeb, na které chce sníženou sazbu použít (vybírat lze z obsáhlého seznamu, v němž dominují potraviny a léky). Existují časově omezené výjimky, které jsou některým členským státům EU za určitých podmínek poskytovány. V oblasti DPH se Česká republika svou charakteristikou podobá zemím: Estonsko, Itálie, Lotyšsko, Rakousko, Slovensko a Španělsko. Výjimečné z členských zemí je Dánsko, jako jediná země s jednou základní sazbou daně 25 %. Také malá skupina pěti zemí se vyznačuje využitím super snížené sazby. Jsou to: Francie, Irsko, Itálie, Lucembursko a Španělsko. Pouze 11 zemí ve své politice ukládá daňovou sníženou povinnost DPH pomocí dvou sazeb. U základní sazby velkým odlišnostem země nedominují. Snad jen za pozornost stojí zmínka o Kypru a Lucembursku. Tyto dvě země

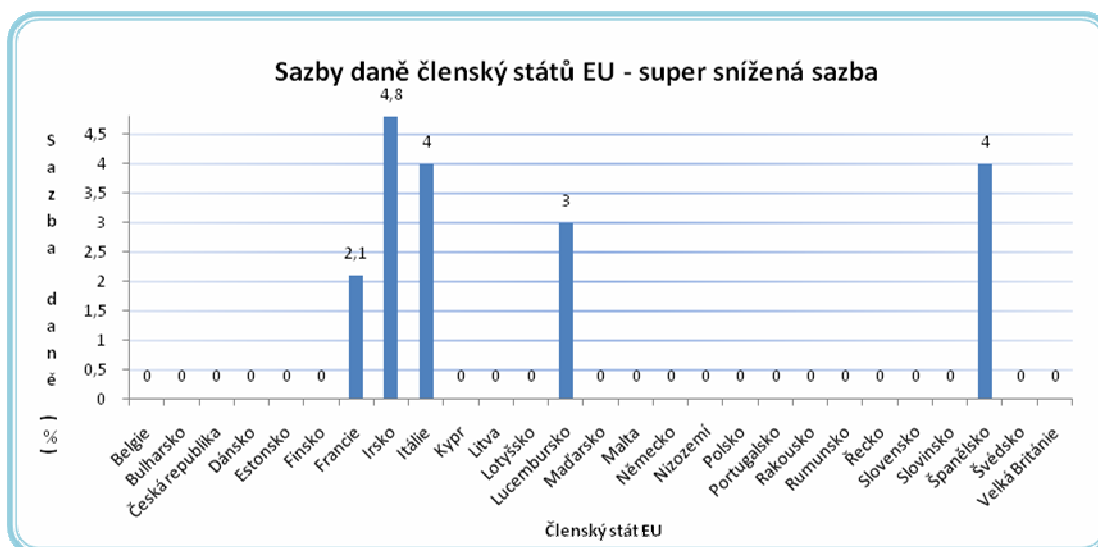
jako jediné mají sazbu ve výši minima stanového EU a to 15 %. V níže uvedených grafech jsou znázorněny jednotlivé daňové sazby.

Graf č. 3 – Sazby daně členských států EU – počet sazeb



Zdroj: vlastní, údaje z tabulky č. 2, str. 27

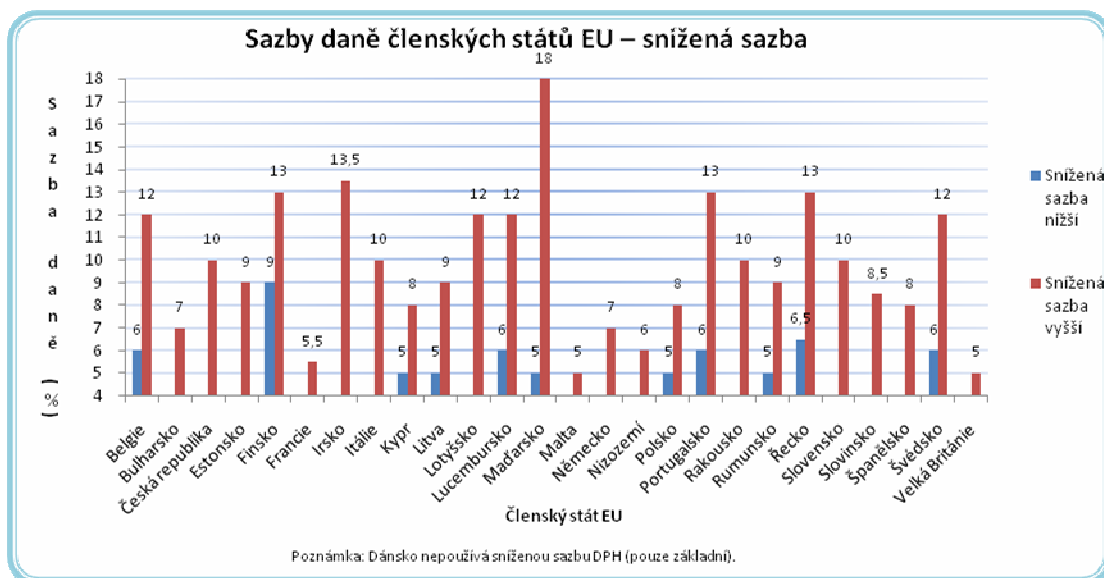
Graf č. 4 - Sazby daně členských států EU – super snížená sazba



Zdroj: vlastní, údaje z tabulky č. 2, str. 27

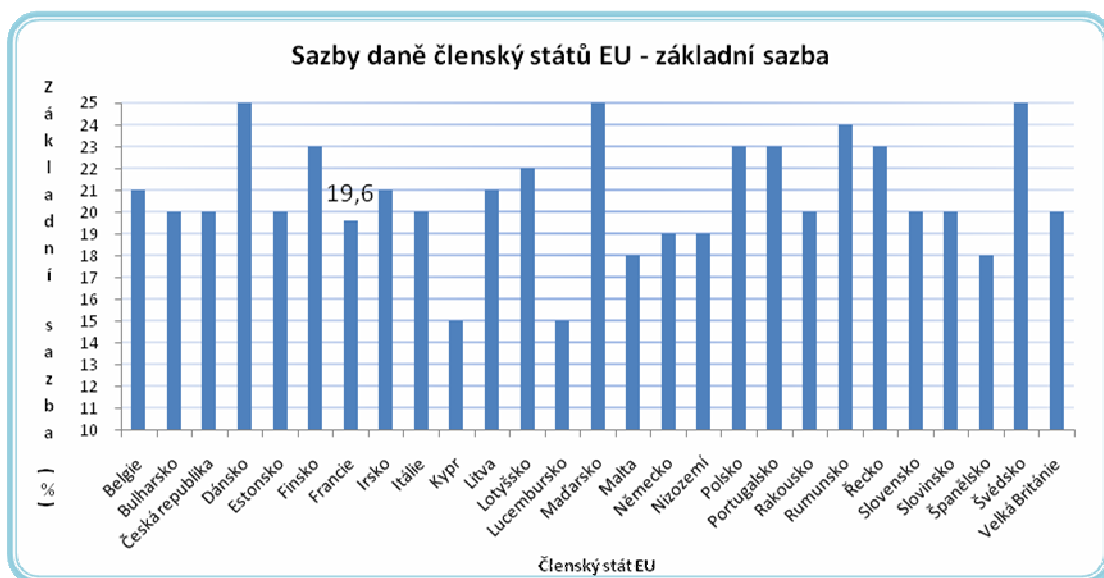
Z 27 členských států Evropské unie používá super sníženou sazbu daně pouze pět států.

Graf č. 5 – Sazby daně členských států EU - snížená sazba



Zdroj: vlastní, údaje z tabulky č. 2, str. 27

Graf č. 6 – Sazby daně členských států EU - základní sazba



Zdroj: vlastní, údaje z tabulky č. 2, str. 27

Závěr

Hlavním cílem bakalářské práce bylo porovnání daňových systémů členských zemí EU. Přestože primární snahou EU je harmonizace a koordinace v oblasti daní, existuje u jednotlivých zemí množství rozdílů a to díky tomu, že samotný harmonizační proces stagnuje. I když harmonizaci se věnují jednotlivé čl. Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství, v reálné praxi proces probíhá prostřednictvím judikátů ESD (negativní harmonizace). Příčinou daného stavu jsou rozdíly v účetních systémech a hlavně neochota členských států k harmonizaci. Jsou to zásahy do suverénních záležitostí a do vnitřní politiky.

Vzájemná spolupráce členských států Evropské unie v oblasti správy daní a potírání daňových úniků je velmi důležitá. Období globalizace nabízí daňovým subjektům stále větší prostor pro přesuny daňových základů do zemí s nižší úrovní zdanění a pro vyhýbání se placení daní. Poptávka poplatníků po tomto způsobu optimalizace daňové povinnosti a po redukci daňového zatížení vede k daňové konkurenci mezi státy. Konkurence je snaha států přilákat mobilní daňové základy zvyšováním atraktivity daňového systému země formou výhodnějších daňových režimů, založených na snižování sazeb nebo různých formách preferencí.

V Evropské unii je cílem pomocí daňové harmonizace vytvořit prostředí, v němž by daně nebyly překážkou pro volný pohyb lidí, kapitálu, zboží a služeb mezi jednotlivými členskými státy. Harmonizace daní představuje proces sbližování a přizpůsobování jednotlivých daní a daňových systémů na základě společných pravidel. Je to velký zásah do vnitrostátní politiky členských zemí, proto je to proces náročný a dlouhodobý. Žádný z členských států se nechce dobrovolně vzdát své daňové politiky. Myslím si, že harmonizace je neodvratným procesem, který přispěje k průhlednějšímu a efektivnějšímu podnikání jednotlivých právních subjektů a taky k narovnáním práv fyzických subjektů pracujících v rámci společenství.

Bakalářská práce je založena na třech hlavních oblastech. V první části jsou vymezeny základní teoretické poznatky z daňové oblasti. Dále se už zaměřuje konkrétně na vybrané dva zvolené okruhy daní ČR. Vybrala jsem si daň z příjmů fyzických osob, jelikož se mě samotné již, jako ekonomický aktivní, dotýká. A jako druhou DPH, protože je

charakteristická svým vysokým přínosem do státního rozpočtu a dotýká se bez rozdílu každého občana. Poslední část je největší přínosem jednotlivých charakteristik členských zemí. Obsažená data jsou zpracována pro vizuálnost i v několika přehledných grafech, z nichž jsou porovnané hodnoty jednoznačně patrné. V neposlední řadě porovnáním získaných informací v grafech jsem chtěla poukázat na stálou diferencovanost daňového systému jednotlivých zemí.

Seznam použité literatury

- [1] DVOŘÁKOVÁ, L.; KOBÍK, J. a jiní. *Daně I.* 2. vydání. 2000. ISBN 80-86371-04-02.
- [2] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika.* 4. vydání. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
- [3] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie: úvod do problematiky.* 2. vydání. Praha: ASPI 2009. ISBN 978-80-86371-04-2.
- [4] KUBÁTOVÁ, K. a kolektiv. *Moderní průvodce daňovým systémem.* 1994. ISBN 80-7169-020-1.
- [5] LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém v globálním světě.* 1. vydání. ASPI, 2007. 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
- [6] NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie.* 2. vydání. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-386-7.
- [7] ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii.* 3. vydání. Praha: Linde Praha, 2009. ISBN 978-80-7201-746-1.
- [8] ŠIROKÝ, J. a jiní. *Daňová teorie s praktickou aplikací.* 2. vydání. Praha: Linde Praha, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [9] ŠTOHL, P. *Daně a daňová evidence 2008 – praktický poradce.* 1. vydání. 2008. ISBN 978-80-9039-144-4.

Internetové zdroje

- [10] DAŇ – Wikipedie - [internet]. 2011 [cit. 2011-6-8]. Dostupné y WWW: <http://cs.wikipedia.org/wiki/Soubor:Nabídka_poptávka_daň.png>
- [11] DANĚ – Europa Portál Evropské unie - [internet]. 2011 [cit. 2011-6-28]. Dostupné z WWW:< http://europa.eu/pol/tax/index_cs.htm>
- [12] DAŇOVÝ SYSTÉM – Daňový poradce – Sagit [internet]. 2008 [cit. 2011-6-10]. Dostupné z WWW: < <http://www.sagit.cz/pages/lexikonhesla.asp?cd=157&typ=r>>
- [13] DAŇOVÝ SYSTÉM – Daňový poradce – Sagit [internet]. 2008 [cit. 2011-6-10]. Dostupné z WWW: < http://www.sagit.cz/pages/lexikonhesla.asp?cd=74&type=r&levelid=DA_490.htm>
- [14] DANĚ V EU – Finance.cz - [internet]. 2011 [cit. 2011-6-28]. Dostupné z WWW: <<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/svet/sazby-EU/>>

- [15] DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY – Businessinfo.cz - [internet]. 2011 [cit. 2011-6-20]. Dostupné z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dan-z-pridane-hodnoty/dan-z-pridane-hodnoty-zakl-info-2007/1001635/43365/#dph1>>
- [16] DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY – Finance.cz - [internet]. 2011 [cit. 2011-6-20]. Dostupné z WWW: <<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/informace/dph/>>
- [17] DAŇ Z PŘÍJMŮ FO – Businessinfo.cz - [internet]. 2011 [cit. 2011-6-10]. Dostupný z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cz/rubrika/dan-z-prijmu/1001654/>>
- [18] DAŇ Z PŘÍJMŮ FO – Finance.cz - [internet]. 2011 [cit. 2011-6-10]. Dostupné z WWW: <<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/informace/dan-z-prijmu-tuzemsko/>>
- [19] FINANCE – Aktuálně.cz - [internet]. 2011 [cit. 2011-6-28]. Dostupné z WWW:<http://aktualne.centrum.cz/finance/grafika/2011/05/25/jednotna-dph-sazby-porovnani-eu/&utm_source=centrumHP&utm_medium=newsbox/>
- [20] FINANCE A DANĚ - Euroskop.cz - [internet]. 2011 [cit. 2011-6-28]. Dostupné z WWW: <<http://www.euroskop.cz/669/sekce/finance-a-dane/>>
- [21] Tax World: *A history of Taxation* [interne]. 1999 [cit. 2011-6-10]. Dostupné z WWW: <<http://www.taxworld.org/History/TaxHistory.htm>>

Seznam použitých zkratek

EU	Evropská unie
DPH	Daň z přidané hodnoty
ČR	Česká republika
ESD	Evropský soudní dvůr
EUR	Euro
BGN	Bulharský lev
CZK	Česká korun
DKK	Dánská koruna
LTV	Litevský litas
LVL	Lotyšský lat
HUF	Maďarský forint
PLN	Polský zlotý
RON	Rumunský leu
SEK	Švédská koruna
GBP	Britská libra

Seznam obrázků

Obrázek č. 1 – Graf nabídky a poptávky

Obrázek č. 2 – Graf nabídky a poptávky při zavedení daně

Obrázek č. 3 – Schéma struktury daňového systému ČR

Obrázek č. 4 – Schéma tvorby základu daně z příjmů fyzických osob

Seznam tabulek

Tabulka č. 1 – Základní charakteristiky daně z přidané hodnoty v Evropské unii
k 1. 1. 2011

Tabulka č. 2 – Základní charakteristika přímých daní v Evropské unii k 1. 1. 2011

Seznam grafů

Graf č. 1 – Sazby daně členských států EU – osobní důchodová daň

Graf č. 2 – Sazby daně členských států EU – daň ze zisku firem

Graf č. 3 – Sazby daně členských států EU – počet sazeb

Graf č. 4 – Sazby daně členských států EU – super snížená sazba

Graf č. 5 – Sazby daně členských států EU - snížená sazba

Graf č. 6 – Sazby daně členských států EU - základní sazba

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na moji bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo.
- беру на вѣдомі, же Высoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen „VŠB-TUO“) má právo nevýdělečně ke své vnitřní potřebě bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3).
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě uložena v Ústřední knihovně VŠB-TUO k nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že údaje o kvalifikační práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO.
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona.
- bylo sjednáno, že užít své dílo – bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).
- беру на вѣдомі, же оdevздáním své práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, bez ohledu na výsledek její obhajoby.

Ve Valašském Meziříčí 29. 7. 2011

.....

Jméno a příjmení autora práce:

Andrea Miklová

Adresa trvalého pobytu autora práce:

Valašská 1657, 756 61 Rožnov p./R.